

# 增值税税案防范与税制设计的思考

## ——兼论增值税征税范围、小规模纳税人管理的国际比较与借鉴

□ 王哲林

从 1994 年确立新的税收征管模式以来,经过 10 年 3 个阶段的发展,我国税务机构已经形成了基本稽查体系和效能型的新的稽查机制,而且每年都查处曝光一大批的大案要案,既表明了税务部门大力打击涉税违法案件的决心,也体现了税务稽查工作者查处案件的能力。但让人困惑的是,在如此严而有力的打击下涉税违法案件仍“此起彼伏”,仅去年下半年就又爆发了浙江长兴税案、江苏涟水税案、夏都税案、南京 809 税案、江西 126 税案和安徽芜湖案件等一系列税案,而且细心一些就能发现近年来的涉税案件大多是与增值税有关:远一些的如当年号称新中国第一税案的“金华税案”,后来的“807 专案”,再如不久前告破的涉及 11 个省 211 家企业、税款 4 个多亿的“夏都税案”等等,无法逐一而数;而增值税的管征恰恰又是近年来投入力量最大的一项工作。这让我们不得不重新审视我国的增值税制设计,或许在对涉税案件予以严厉打击的同时,我们应进一步完善制度建设,让那些想踩“高压线”的人无机可乘,这才是当务之急。正如制度经济学中经常提到的:一项好的制度能让坏人做好事,而一项坏的制度却会让好人做坏事。

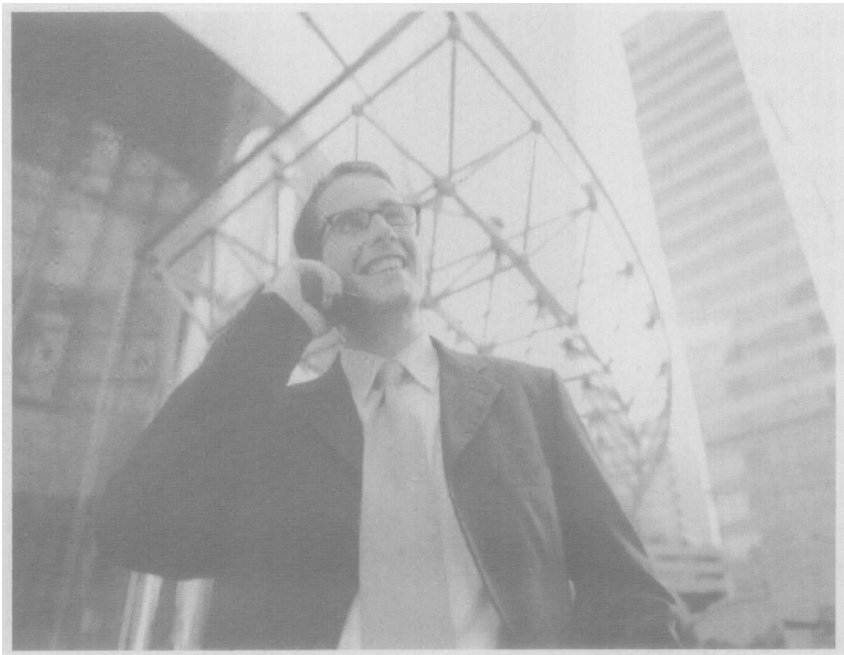
爱伦·A·泰特在《增值税国际实践和问题》提及:增值税的兴起堪称税收史上的一绝,没有别的任何税种能像增值税那样,在短短的 30 年左右的时间里,从理论到实践横扫世界。的确如此,增值税的合理负担性、收入稳定性、税收中性等优

点在为税收理论界普遍认同的同时,这一制度也广为各国政府所接受。我国于 1994 年正式开始征收增值税。目前,增值税已成为我国的最大税种,在 2004 年我国 25718 亿元的税收入库中,增值税收入达到 12588 亿元,可谓举足轻重。笔者以为其真正与其他税种区别的、也是各项优点的根源正在于完整的环环相扣的“链条”设计。然而在我国增值税设计中,征税范围与小规模纳税人管理方面的制度缺陷却割断了完整的增值税纳税“链条”,使得增值税进项发票“错误”地成了一种商品,社会上“荒唐”地产生了这一交易市场,这或许也是近年来涉增值税案件频频发生

的一个根本原因。本文希望通过比较国内外增值税的该两项税制要素,结合国外的成功经验,思考一些对现行增值税的完善意见,以便降低增值税的征收成本和发案率,使增值税这一优秀税种在我国发挥更大的作用。

### 一、增值税征税范围的国际比较

增值税作为一个以增值额或价差为计税依据的中性税种,通常采用扣税法计税。其征税范围是指应征收增值税的生产、流通或消费过程中的环节或阶段,理论上其应包括所有创造和实现价值增值额的领域,即应包括农林牧业、采矿业、制造业、建筑业、能源交通业、商业及劳务服



务业各个行业。但现实中,由于各国征管水平、手段不一等众多因素的影响,增值税的征税范围在世界各国宽有窄,大体上可分为以下3种情况:

①农业、工业、批发、零售、服务各交易领域普遍征收增值税,涉及到商品生产、交换、消费的各个领域。这种范围广泛的增值税在消除重复征税方面更具完整性和统一性,可以避免增值税征收抵扣链条的中断或多税并用的复杂性,有利于实施凭增值税发票及海关完税凭证对各环节外购商品与劳务的增值税抵扣制度,从而有利于增值税自我监控机制的形成;并为按商品整个生产流通全过程设计总体税负,彻底平衡税负,简化税率档次,为使增值税成为计算简便、归属明确、影响中性化的税种打下良好基础。这种一推到底、实施范围广泛的增值税既规范又统一,是增值税发展基本方向。目前,采纳这种增值税的主要为欧洲特别是OECD成员国,如法国、丹麦、德国、荷兰、卢森堡、比利时、英国、意大利、新西兰、加拿大等。

②在整个制造业和批发业征增值税,但不包括零售业。因而,这种征收方式存在着一定程度的重复征税现象以及较为严重的增值税税款在零售环节损失的问题。而且,由于这种情况的增值税既未涉及农业,又未涉及劳务,而且还未涉及商品流通的零售环节,因而其课税基础较为窄小,特别是批发与零售相结合的企业,有效区分它们需制定一些繁琐的规定并采取有效监管机制推动其实行。因而,它是一种有缺陷的增值税实施情况。目前,摩洛哥采用的增值税就属于这种征税范围。

③在整个制造业实行增值税。这种情况的征税范围仅仅覆盖全部制造业产品及进口产品,而对批发和零售环节以及农业与劳务不征增值税,这种增值税与规范增值税制仍相距甚远。目前主要为一些发展中国家所采用,如:塞内加尔,科特迪瓦,哥伦比亚,蒙古等。

总的来说,各国或地区征税范围大致

情况如下:欧洲、美洲、大洋洲征收范围广,涉及农业、工业、批发、零售、服务业;亚洲的韩国、印尼、土耳其等涉及工业、批发、零售、服务业;菲律宾仅涉及工业、批发、零售业;至于非洲国家,目前主要侧重于制造业,有个别国家如马达加斯加则延伸到批发业。

在我国,《增值税暂行条例》规定,凡在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务,以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税义务人。但鉴于实务中某些项目或行为的特殊性,征收范围中还包括:货物期货、银行销售金银等5项特殊项目,代销、交付代销等8种视同销售货物行为,混合销售行为,以及兼营非应税劳务行为。

以最早使用且日趋成熟的法国增值税制为参照与我国增值税制进行征税范围比较,可以看出我国的增值税征税范围之窄:就销售和进口货物来看,我国的“货物”仅限于有形动产,而土地、房屋和其他建筑物等不动产均不在此列,而法国对各种有形财产所有权的转让、新老建筑物出售等均一律征收增值税;从劳务方面看,区别就更大了,我国的仅限于加工及修理修配劳务,而法国则包括了一切劳务,如劳务的自我供应和私人使用、除土地外的其他不动产出租业务、代理商从事的劳务以及部分金融活动、出租契约、建筑活动、运输活动等,甚至农业生产者也要交纳增值税。

## 二、小规模纳税人管理的国际比较

在增值税管理中,小规模纳税人是指经营规模较小,不具备基本会计核算能力,流转税额在税法规定的限度以下的纳税人。在我国,符合下述条件的为小规模纳税人:a.从事货物生产或提供应税劳务的纳税人,以及从事货物生产或提供应税劳务为主兼营货物批发或零售的纳税人,年应税销售额在100万元以下的;b.从事货物批发或零售的纳税人,年应税销售额在180万元以下的;并规定年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业,视同小规模纳税人处理。

为了方便小规模经营者纳税,简化税收征管,国际上对增值税小规模纳税人采

取了如下4种特殊办法予以处理:

①对流转额低于某一数量的潜在纳税人实行免税。采用这种办法的国家主要有德国、希腊、葡萄牙、卢森堡、丹麦等。目前已有40多个国家采取全部免征增值税的办法。

②对免税小公司的供应商额外征收平衡税。这一处理方法主要为比利时、西班牙等国采用。以比利时为例,该国对小型零售商采用的办法之一就是对其商品销售免征增值税,为了弥补由此造成的损失,该国对小型零售商的供应厂商额外征收平衡税,这种平衡税对小型零售商进口商品时同样课征。

③估定输出税。估定输出税是对小业主的销售额实行估算征收的一种简化征收税制。采用这一办法的国家主要有爱尔兰、比利时等。

④减征增值税。减征增值税是对小业主实行一定的税收优惠,减征一定幅度的增值税金,这一办法主要为卢森堡等国所采用。目前,对小规模纳税人实行免税的国家大多数采用全体免税。

我国的具体规定为,对小规模纳税人年销售额未达到财政部规定的增值税起征点的,免征增值税;超过起征点的,依销售额按4%(或6%)的税率全额计征增值税,并不得抵扣进项税款和使用增值税专用发票。我国目前的小规模企业约占企业总数的80%以上,税款仅占总税款的20%左右。总的看来,对小规模纳税人的管理成本较高,而小规模纳税人的又普遍感觉税负偏重,整个管征中也存在不少隐患,可谓“吃力不讨好”。

## 三、存在问题的思考

①征税范围设计上的缺陷。我国现行的增值税并未包括交通运输、建筑业、金融保险、邮电通讯、娱乐、服务业、文化体育、转让无形资产、销售不动产等大部分的服务交易和农业初级产品,明显不是西方发达国家普遍推行的全面型增值税,很容易产生抵扣链条中断的问题,也必然会引致税负不公平和许多管理上的漏洞。

一方面,在营业税与增值税衔接的环节难以避免重复征税,尤其是某些与增值税应税货物联系较密切的营业税应税劳务,其矛盾更加突出。比如交通运输业没

有纳入增值税征税范围,人为割断了增值税专用发票“链条”式的管理体系,使得增值税进项税款的抵扣制度不能得到正常发挥。为解决这一问题,在增值税推行不久,就发布了允许增值税一般纳税人购进的货物运输服务凭普通发票按10% (后改为7%) 的比率抵扣进项税额。但在这个增值税链条中断点,由于货运发票由地方政府管理,其营业税、城建税、教育费附加总额仅为35%,而凭借它又可以抵扣增值税的进项税款7%,且金税工程无法控制,这就为一些不法之徒提供了“税收筹划”的空间,也直接导致2003年查处的30户用票单位涉嫌虚开2611亿元的“河南许昌道路货运发票案”。同样情况也存在于手工开具并可以抵扣增值税的农副产品收购发票和废旧物资收购发票中。

另一方面,不在增值税征税范围内的服务交易就在营业税应税范围内,而此时该劳务就不能使用增值税专用发票,购买该劳务的企业就不能抵扣该项购进所含的税收。因此不同企业购进劳务比重不同,增值税的负担就不同。农业初级产品收购或加工企业也同样存在进项税额得不到抵扣的问题。而且当纳税人同时涉及到增值税应税货物及劳务和营业税应税劳务时,有时兼营与混合销售行为不易区分,且同样的混合销售行为对身份不同的纳税人而言处理不同。这些都有违公平原则。

②小规模纳税人管征上的缺陷。我们当前对小规模纳税人实行简易征税办法,且一般不使用增值税专用发票,一样导致税负不公和增值税链条中断,同时也必然因管理上的漏洞诱发税案。

一方面,据测算,在其它条件一致的情况下,一般纳税人增值税的税收负担为392%,远低于小规模纳税人的实际税负566%。小规模纳税人若按6%征收率征税,相当于一般纳税人按17%税率征收时,增值率达到353%时的税额,这显然是偏高的,在国际上增值率一般认定在20%左右。而现实中由于两类纳税人划分标准不明确,执行过程中弹性较大,并且掺杂诸多人为因素,致使相同规模的不同企业之间不能完全实现税负公平。另外,下一个环节的一般纳税人若从小规模纳税人

处进货,要比从一般纳税人处进货付出更高的价款且已纳税款的抵扣额又大大减少,一般纳税人不愿向小规模纳税人购进货物或委托其加工,从而抑制了小规模纳税人的正常发展,这使小规模纳税人在市场竞争中处于困难境地,有悖于税收的公平原则。

另一方面,由于小规模纳税人的大量存在,产生了小规模纳税人向一般纳税人进货时不需要进项发票,另一些一般纳税人向小规模纳税人进货时又希望获得进项发票,就诱使了部分不法分子铤而走险,“真票假开”或是买卖增值税专用发票“虚开虚抵”,导致了征管成本的急剧增加和管征链条中的“危机四伏”。可以说,这几年增值税案件大部分都源于此。特别是在某些专业市场中,大部分的批发商由于账证不健全等原因使得企业所得税管征上采用核定利润率方式征收,但批发环节往往存在着边际利润率随着业务量的增大而递减的情况,这种实际利润率和核定利润率的背离使得许多专业市场中的批发商不愿申请成为一般纳税人,大都瞒报收入,这就直接导致了从这些批发商处进货的生产性企业无法从正常渠道取得购进原材料的增值税专用发票,进而一个“黑色交易市场”就诞生了。

四、借鉴国际先进经验,两个“扩围”完善相关税制要素的设计

①合理调整增值税与营业税范围,拓宽增值税的征税范围。从增值税制度的理论角度和国际先进经验看,逐步拓宽增值税的征税范围进而对所有的货物和劳务全部征收增值税是中国增值税发展的必然前景。从近期来看,在不具备将全部劳务纳入增值税范围的情况下,应将增值税与营业税交叉的地方明确界定,合理调整增值税与营业税范围,缩小营业税征税范围,视劳务与货物一样,作为社会再生产链条中不可分割的一部分,实行增值税。应当将与生产经营密切相关的劳务尽快纳入增值税征税范围,以减少或消除增值税“链条”的中断,既有利于解决目前中国增值税实行过程中出现的突出矛盾和问题,也符合国际惯例,更是国际经济一体化的客观要求。同时,应该适时废止以收购凭证作为抵扣凭证的办法,在分行业准

确匡算“进销比”的基础上,对农产品收购、运费、废旧物品回收上采取“以销订进”、“按率抵扣”(即以销项税额为基数按一定比例抵扣)的政策措施,可以较好地解决利用三“小票”偷骗税的问题。只有这样,才可使增值税的内在制约机制发挥更大的作用,税务机关的交叉稽核和审计也更为有效,税案发生也会大大减少。

②适当降低一般纳税人门槛,敦促小规模纳税人建证建账,拓宽一般纳税人范围。中国现阶段的增值税改革应放宽对小规模纳税人经营规模的限制,并均衡小规模纳税人与一般纳税人的税负,实现其顺利对接与传递。事实上,现行增值税是将小规模纳税人排除在增值税制外的,因为小规模纳税人采取的查账和“双定”征收并没有体现增值税的中性、不重复课税等基本特征,反而让人觉得其余营业税纳税人没有本质区别。目前,随着税务系统信息化建设的全面推进,金税工程、CTAIS系统功能的不断强化,一般纳税人的“扩围”已具备了相应的条件。一方面,尽量缩小小规模纳税人范围,可以考虑将生产场所相对固定、产销环节便于控制、能正确核算进销项税额的生产加工和批发经营生产资料的纳税人都认定为一般纳税人,使增值税链条趋于完整。同时,税务机关应协助其建帐造册,进行一般纳税人身份的登记和申报,或者通过税务代理机构,帮助其建帐造册,申领增值税专用发票。另一方面,可以采取促进小规模纳税人之间的兼营及一般纳税人兼营小规模纳税人等方式,鼓励其加强财务核算,强化纳税意识,使之尽快向一般纳税人过渡。考虑到小规模纳税人是不可能全部过渡的,因此,必须对小规模纳税人持公平的态度,使之与一般纳税人承担相同的税负。因为各国实行增值税的经验已充分表明:如果不能统一纳税人,那么就要均衡税负。□

作者系厦门大学经济学院财政系博士生